

租税法規の解釈に関する一考察

——近年の裁判例を素材として——

安井 栄 二*

目 次

- 一 はじめに
- 二 組織再編成に係る行為計算否認規定の解釈
- 三 租税特別措置法上の特例の適用の有無が争われた事案
- 四 タックスヘイブン対策税制の適用除外規定の適用の有無が争われた事案
- 五 むすびに代えて

一 はじめに

制定法の条文は、様々な具体的な事案に適用されることを前提に、抽象的な文言を用いて規定される。そのため、制定法の条文を個別具体的な事案に直接当てはめることはできず、法を適用することはできない。そこで、個別具体的な事案に法を適用するために、「法の解釈」を行って、その法の意味内容を明らかにする必要がある¹⁾。これは、税法の分野においても例外ではない。

法の解釈の方法には、文理解釈、拡張解釈や縮小解釈、類推解釈、趣旨解釈など様々な手法があり、その法の目的や当該規定の位置づけ等に応じて使い分けられる。租税法規の解釈については、租税法律主義の要請から規定の文言に則した厳格な文理解釈によるべきであるとされている²⁾。もし、規定の文言からはなれた自由な解釈が許されるとすると、それは結果

* やすい・えいじ 立命館大学法学部准教授

1) 金子宏『租税法（第19版）』弘文堂（2014年）112頁。

2) 田中治「税法の解釈における規定の趣旨目的の意義」税法学563号（2010年）215頁。

的に法律によらない課税を認めることにつながり、租税法律主義の趣旨が税法の解釈を通じてないがしろにされることになるからである³⁾。

とはいえ、文理解釈だけでは複数の合理的解釈の可能性が残るような場合には、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を確定することは許されるとされている⁴⁾。そもそも、文理解釈ではその意味内容を確定させることができない不確定概念⁵⁾については、規定の趣旨目的に則した解釈をするほかない。例えば、過大役員報酬の損金不算入規定の合憲性が争われた最判平成9年3月25日⁶⁾は、「法34条1項の趣旨及び令69条1号所定のその他の基準により、当該取締役報酬が相当であると認められる金額を超えるかどうかは、納税者においても申告時に判断可能であるといえる⁷⁾」と判示した原審（名古屋高判平成7年3月30日⁸⁾）を支持している。すなわち、過大役員報酬の損金不算入規定は、役員報酬の支払額を調整することによって行われる法人の所得金額の恣意的な計算を防止するという趣旨の下に創設された規定であり、役員報酬として「不相当に高額な部分の金額」がいくらかということは、そのような趣旨を踏まえて判断すべきだということである⁹⁾。

このように、租税回避行為の防止のためなどの理由により、個別規定に不確定概念が用いられることは数多い。そして、21世紀に入り、企業税制に組織再編税制や連結納税制度が相次いで導入されると、不確定概念が用

3) 清永敬次『税法（新装版）』ミネルヴァ書房（2013年）35頁、谷口勢津夫『税法基本講義（第4版）』弘文堂（2014年）38頁。

4) 田中・前掲注(2)215頁、谷口・前掲注(3)39頁。

5) 租税法律主義の内容の一つである課税要件明確主義からすれば、租税法規に不確定概念を用いることは許されるべきではないが、税負担の公平を図るためには、ある程度は不可避であるとされる（金子・前掲注(1)77頁）。

6) 税資222号1226頁。

7) 条文番号は当時のもの。

8) 税資208号1081頁。

9) しかし、実際に役員報酬としていくらからが「不相当に高額な部分」に当たるのかということが、法令上明らかではなく、課税要件明確主義からすると問題である。

いられた租税回避行為の包括的否認規定も合わせて創設された。このような立法に対しては、当時から『租税回避の手段として濫用されるおそれがあるため、組織再編成に係る包括的な租税回避防止規定を設ける』というのでは、あまりに短絡的である。¹⁰⁾ といった批判がなされていた。

そういった批判を意識してなのか、組織再編税制導入後しばらくは当該規定の適用事例は表立っていなかったが、2010年になってようやく当該規定の適用事例が明らかとなり、今年になって当該規定が適用された更正処分の取消請求訴訟の第一審判決（東京地判平成26年3月18日¹¹⁾）が言い渡された。組織再編成に係る行為計算否認規定については、同族会社の行為計算否認規定と同様の文言が使用されていることから、「不当性」の判断基準も同様に解すべきか否かといった当該規定の適用基準を巡って議論が行われていた¹²⁾。そのため、東京地判平成26年3月18日に対しては、様々な検証がなされている¹³⁾。

そこで、本稿では、まず東京地判平成26年3月18日を素材として、「不当性」の判断基準が、条文の解釈としてどのように導き出されてきたのかという過程を検証してみたい。そして、それに続いて近年の租税法規の解釈が問題となった事案を素材として、租税法規の解釈においてどういった要素が考慮されるのかということについて考察を試みたい。

10) 渡辺徹也『企業組織再編成と課税』弘文堂（2006年）265頁。

11) 判例集未登載。

12) 齊木秀憲「組織再編成に係る行為計算否認規定の適用について」税大論叢73号（2012年）1頁、入谷淳『組織再編包括的否認規定の実務解釈』中央経済社（2013年）。

13) 税務弘報62巻7号（2014年）8頁以下、税理57巻10号（2014年）8頁以下において、それぞれ特集が組まれている。また、国側の鑑定意見書が、朝長英樹『組織再編成をめぐる包括否認と税務訴訟』清文社（2014年）325頁以下において公表されている。

二 組織再編成に係る行為計算否認規定の解釈

1. 事実の概要

平成21年2月24日、A社は、B社からB社の完全子会社であったC社の発行済株式の全部を譲り受けた。そして、同年3月30日、A社を合併法人、C社を被合併法人とする合併を行った。A社とC社は完全支配関係があるため、この合併は適格合併であったが、完全支配関係が発生してから5年以内に行われたため、A社がC社の繰越欠損金を引き継ぐためには、法人税法施行令112条7項（現3項）のみなし共同事業要件を満たす必要があった。そのため、完全支配関係が生じる前である平成20年12月26日に、A社の代表取締役社長はC社の取締役副社長に就任していた。これにより、A社は、平成20年4月1日から平成21年3月31日までの事業年度に係る法人税の確定申告に当たり、法人税法57条2項の規定に基づき、C社の繰越欠損金約542億円をA社の欠損金額とみなして、同条1項の規定に基づき損金の額に算入した。

これに対して、処分行政庁は、本件買収、本件合併及びこれらの実現に向けられたA社の一連の行為は、施行令112条7項5号に規定する要件を形式的に満たし、租税回避をすることを目的とした異常ないし変則的なものであり、その行為又は計算を容認した場合には、法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるとして、法132条の2の規定に基づき、C社の未処理欠損金額をA社の欠損金額とみなすことを認めない旨の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。A社はこれを不服として、本件処分等の取消しを求めて出訴した（以下、「事案1」とする）。

また、これとは別に、平成21年2月2日、C社は分社型分割である新設分割によりD社を設立した。その後、C社は同月20日、A社に対しD社の発行済株式の全部を譲渡した。D社は、本件分割が非適格分割に該当し、資産調整勘定の金額が生じたとして、法人税法62条の8第1項、4項及び

5 項に基づき、D社の①平成21年2月2日から同年3月31日までの事業年度、②同年4月1日から平成22年3月31日までの事業年度、③同年4月1日から平成23年3月31日までの事業年度に係る各法人税の確定申告に当たり、資産調整勘定の金額からそれぞれ所定のコ額を減額し、損金の額に算入した。

これに対して、処分行政庁は、本件分割の時点でD社株式の譲渡が見込まれていたものとして本件分割を非適格分割とした上で、本件分割によりD社が資産及び負債等の移転を受け、これにより資産調整勘定の金額を生じさせたことは、施行令4条の2第6項1号に規定する要件を形式的に満たさないこととするにより本件分割を非適格分割とした上で、D社に資産調整勘定の金額を生じさせてこれを減額して損金の額に算入することを目的とした異常ないし変則的なものであり、これを容認した場合には、法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるとして、法132条の2の規定に基づき、上記の行為及び計算を否認する旨の各更正処分及び各過少申告加算税賦課決定処分をした。D社はこれを不服として、本件処分等の取消しを求めて出訴した（以下、「事案2」とする）。

2. 争点

本件においては、事案1及び事案2に共通して「法132条の2の意義」が争点となった。そして具体的には、①「同条に規定する『その法人の行為』で、『これを容認した場合には、……法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』とはどのような行為をいうか。」（以下、争点①という。）及び②「同条の規定に基づき否認することができる行為又は計算は、法人税につき更正又は決定を受ける法人の行為又は計算に限られるか否か。」（以下、争点②という。）という点が争われた。

その他、事案1においては「A社の代表取締役社長のC社取締役副社長就任は、法132条の2の規定に基づき否認することができるか否か」及び「本件更正処分に理由付記の不備があるか否か」が争点となった。また、

事案2においては「本件計画を前提とした分割承継行為を法132条の2の規定に基づき否認することができるか否か」が争点となった。

これらの争点のうち、本稿の問題関心との関係で、以下では「法132条の2の意義」における2つの争点に絞って、裁判所の判断を紹介し、検討を行うこととする。

3. 裁判所の判断

(1) 争点①について

「①法132条の2は、組織再編税制の導入と共に設けられた個別否認規定と併せて新たに設けられた包括的否認規定であること、②組織再編税制において包括的否認規定が設けられた趣旨は、組織再編成の形態や方法は複雑かつ多様であり、ある経済的効果を発生させる組織再編成の方法は単一ではなく、同じ経済的効果を発生させ得る複数の方法があり、これに対して異なる課税を行うこととすれば、租税回避の温床を作りかねないという点などにあることが認められる。」

「以上のような法132条の2が設けられた趣旨、組織再編成の特性、個別規定の性格などに照らせば、同条が定める『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』とは、(i)法132条と同様に、取引が経済的取引として不合理・不自然である場合のほか、(ii)組織再編成に係る行為の一部が、組織再編成に係る個別規定の要件を形式的には充足し、当該行為を含む一連の組織再編成に係る税負担を減少させる効果を有するものの、当該効果を容認することが組織再編税制の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものも含むと解することが相当である。このように解するときは、組織再編成を構成する個々の行為について個別にみると事業目的がないとはいえないような場合であっても、当該行為又は事実で個別規定を形式的に適用したときにもたらされる税負担減少効果が、組織再編成全体としてみた場合に組織再編税制の趣旨・目的に明らかに反し、又は個々の行為を規律する個別規定の趣旨・目的に明

らかに反するときは、上記(ii)に該当するものというべきこととなる。」

(2) 争点②について

「同条の適用対象は、合併、分割、現物出資若しくは事後設立又は株式交換若しくは株式移転という各種の組織再編成が行われ、これらの合併等をした一方の法人又は他方の法人（同条1号）、これらの合併等により交付された株式を発行した法人（同条2号）、前二号に掲げる法人の株主等である法人（同条3号）に対して更正又は決定がされる場合とされているところ、同条3号との関係においては、合併等をした一方又は他方の法人の行為を否認して、その株主等（法2条14号）の法人税につき更正又は決定をする場合を予定していると解される。したがって、同条の規定は、否認することができる行為又は計算の主体である法人と法人税につき更正又は決定を受ける法人とが異なる場合も予定しているといえることができる。

また、同条の文言上、否認の対象とすることができる『その法人の行為又は計算』の『その法人』とは、その前の『次に掲げる法人』を受けていると解釈することができるから、『その法人の行為又は計算』とは、『次に掲げる法人』の行為又は計算、すなわち、同条各号に掲げられている法人の行為又は計算を意味するものと解される。そして、その後の『その法人に係る法人税』の『その法人』は、同条各号に掲げられている法人であって、法人税につき更正又は決定を受けるものを意味するものと解釈することができるから、『その法人に係る法人税』は、更正又は決定を受ける法人に係る法人税を意味するものと解される。」

「以上の点に加え、組織再編成の形態や方法の多様化に対応するために設けられたという同条の趣旨に鑑みれば、法132条の2の『その法人の行為又は計算』の『その法人』は、その前の『次に掲げる法人』を受けており、『その法人の行為又は計算』は、『次に掲げる法人』の行為又は計算と読むべきであって、同条の規定により否認することができる行為又は計算の主体である法人と法人税につき更正又は決定を受ける法人とは異なり得

るものと解すべきである。」

4. 検 討

(1) 争点①について

まず、この点に対しては、「法132条の枝番として132条の2が規定され、両者の規定ぶりが酷似し、否認の要件の文言も同様であることなどから、両者を別異に解すべきではない」という批判が一番強い¹⁴⁾。ただし、この批判は、原告の主張でもあるため、すでに本判決が次のような反論をしている。

「法132条は、同族会社においては、所有と経営が分離している会社の場合とは異なり、少数の株主のお手盛りによる税負担を減少させるような行為や計算を行うことが可能であり、また実際にもその例が多いことから、税負担の公平を維持するため、同族会社の経済的合理性を欠いた行為又は計算について、『不当に減少させる結果となると認められるもの』があるときは、これを否認することができるものであるとしたものであり、法132条の2とはその基本的な趣旨・目的を異にする。したがって、両者の要件を同義に解しなければならない理由はな（い）」。

しかし、この反論は本判決の論理と矛盾していると思われる。本判決は、法132条の2が定める「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」について、「(i)法132条と同様に、取引が経済的取引として不合理・不自然である場合のほか、(ii)税負担の軽減効果を容認することが組織再編税制の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものも含むと解することが相当である。」と述べている。すなわち、法132条の2が定める「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」に法132条が定める「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」の内容が当然に含まれると本判決

14) 大淵博義「『法人税法132条の2』の射程範囲と租税回避行為概念～ヤフー事件判決の検証を通じて～」税務弘報62巻7号（2014年）20頁。

は解しているのである。しかし、法132条と法132条の2の趣旨目的が異なっていて、それを踏まえた解釈をするのであれば、法132条の2の解釈が「法132条と同様」であるはずはない¹⁵⁾。一方では、「趣旨目的が異なっているから解釈も異なる」としておきながら、他方では、「同様に」とするのは論理が矛盾しているといわれても仕方がないと思われる。

また、法132条の2の不当性要件に上記(ii)を含めるという解釈は、個別規定の要件を実質的に拡張して適用するものであり、納税者の予測可能性を著しく害し、租税法律主義に反するという原告の主張に対して、本判決は次のように述べている。

「一般に、法令において課税要件を定める場合には、その定めはなるべく一義的で明確でなければならず、このことが租税法律主義の一内容であるとされているところ、これは、私人の行う経済取引等に対して法的安定性と予測可能性を与えることを目的とするものと解される。もっとも、税法の分野においても、法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るため、何らかの不確定概念の下に課税要件該当性を判断する必要がある場合は否定できず（法132条がその典型例であるということが出来る。）、このような場合であっても、具体的な事実関係における課税要件該当性の判断につき納税者の予測可能性を害するものでなければ、租税法律主義に反するとまではいえないと解されるところである。しかるところ、法132条の2は、上記(ii)のとおり、税負担減少効果を容認することが組織再編税制の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものに限り租税回避行為に当たるとして否認できる旨の規定であると解釈すべきものであり、このような解釈は、納税者の予測可能性を害するものではないから、これをもって租税法律主義に反するとまではいえないというべきである。」

これは原告の主張の反論になっていないように思われる。原告は、「法

15) 宮塚久『「規定の趣旨・目的」と『形式的な適用を貫くべき場合』』税務弘報62巻7号(2014年)81頁。

132条の2の不当性要件に上記(ii)を含めるという解釈は、納税者の予測可能性を害する」と主張しているのに対し、本判決は、「法132条の2の不当性要件は、上記(ii)を含めるという解釈をすべきであり、このような解釈は、納税者の予測可能性を害するものではない」と述べている。すなわち、「このような解釈」が「納税者の予測可能性を害するものではない」という理由を全く述べていないのである。

そもそも「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」とは、法132条において古くから用いられてきた文言であるが¹⁶⁾、不確定概念であるがゆえにたびたび裁判で争われることとなった。そのため、この文言の意味内容については、判例学説が集積している。そして、その結果として法132条の「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」とは「対象となる取引が経済的取引として不合理・不自然である場合」を指すものと考えられている。そうすると、同じ文言が使われている法132条の2においても同様に解すべきという見解が生じるのは極めて自然であり、納税者の予測可能性の保障に資する解釈と思われる。

(2) 争点②について

ここでは、法132条の2における「その法人の行為又は計算」の意義が問題となった。本判決は、適用対象として同条3号に合併等の当事者である法人の株主が含まれていることから、「同条の規定は、否認することができる行為又は計算の主体である法人と法人税につき更正又は決定を受けられる法人とが異なる場合も予定している」と判断した。しかし、この点については、「組織再編に際し、当該組織再編当事会社の株主が当該当事会社の株式を取得又は売却する等して持株割合を増減させ、適格要件を緩和したり又は適格外しをして、不当に自己の法人税の負担を軽減することも考えられるのであり、必ずしも、3号の規定が更正対象法人として規定され

16) 法132条の沿革については、村上泰治「同族会社の行為計算否認規定の沿革からの考察」税大論叢11号（1977年）227頁参照。

ていることをもって、合併等の当事者の行為を否認してその株主の法人税につき更正又は決定をする場合を予定しているとまではいえない。』¹⁷⁾と批判されている。

また、本判決は「同条の文言上、否認の対象とすることができる『その法人の行為又は計算』の『その法人』とは、その前の『次に掲げる法人』を受けていると解釈することができるから、『その法人の行為又は計算』とは、『次に掲げる法人』の行為又は計算、すなわち、同条各号に掲げられている法人の行為又は計算を意味するものと解される」と述べている。しかし、条文の実際の文言は、「……次に掲げる法人の法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で……」となっており、「その法人」の意義として「次に掲げる法人」のみを切り取ることは、日本語として違和感を覚える。実際に、この点についても「素直に読むと、〔その法人とは：引用者注〕日本語としては行為・計算の否認をされる法人になると読んだほうが自然」¹⁸⁾といった批判がなされている。

このように、この争点に関する本判決の具体的な判断理由については、決め手を欠くといわざるをえない。これについては、この点を本判決も意識していたのか、本判決は最後に「組織再編成の形態や方法の多様化に対応するために設けられたという同条の趣旨に鑑みれば」という理由づけを付け加えている。確かに、法132条の2の趣旨を前面に押し出せば、本判決のような解釈も間違いとはいえない。しかし、納税者の予測可能性の保障という観点からすれば、日本語としてより自然な用法に従って解釈すべきではないだろうか。

5. 小 括

このように、本判決は、納税者の予測可能性という観点からすると非常

17) 高橋貴美子「『その法人』の行為計算の考え方」税務弘報62巻7号(2014年)56頁。

18) 明石英司ほか「座談会 東京地裁平成26年3月18日判決の検討」税務弘報62巻7号(2014年)33頁(岡村忠生発言)。

に問題があるものと思われる。本判決は、課税要件明確主義が租税法律主義の一内容であり、「これは、私人の行う経済取引等に対して法的安定性と予測可能性を与えることを目的とするもの」と解しており、「納税者の予測可能性を害するもの」は「租税法律主義に反する」と理解しているようである。そうであるならば、本判決が採用する解釈によって納税者の予測可能性が害されるか否かという点を検討する必要があると思われる。今回問題となった法132条の2の規定に不確定概念が用いられていることからすれば、尚更である。それにもかかわらず、本判決は、規定の趣旨からそのような解釈が導き出されるのは納税者において予測可能であるとして、その他の事情を特に検討することもなく、納税者の予測可能性は害されないと結論付けている。

このような本判決の問題点を一先ず措くとして、本判決は「規定の趣旨」を根拠に「不当性」の判断基準を従来よりも広く解したことになる。それでは、課税減免規定の適用の有無が問題となっている事案において、納税者が「規定の趣旨」を根拠に当該規定の拡張解釈を主張した場合、裁判所はそのような主張を認めるのだろうか。そこで、以下では、租税特別措置法上の特例の適用の有無が争われた事案（東京地判平成25年9月12日¹⁹⁾）及びタックスヘイブン対策税制の適用除外規定の適用の有無が争われた事案（東京地判平成24年7月20日²⁰⁾）を取り上げ、上記の問題について検討していきたい。

三 租税特別措置法上の特例の適用の有無が争われた事案 （東京地判平成25年9月12日）

1. 事実の概要

平成19年10月19日、原告であるXは、A財団を設立するため、現金1000

19) 判時2210号40頁。

20) 訟月59巻9号2536頁。

万円及びB社株式500万株（以下「本件寄附株式」という。）の寄附（本件寄附）を申し込んだ。同日、A財団の設立総会において、本件寄附の申込みが可決、承認されるとともに、現金1000万円のうち500万円を運用財産に、残りの500万円及び本件寄附株式を基本財産にそれぞれ組み入れることが可決された。その後A財団は、平成19年11月19日にC知事から民法（平成18年法律第50号による改正前のもの。）34条の規定に基づく設立の認可を受け、同月28日、設立された。

平成22年11月19日、Xは、A財団に対して行ったB社株式の寄附は公益を目的とする事業を行う法人に対する財産の贈与に当たるとして、租税特別措置法（平成20年法律第23号による改正前のもの。以下「措置法」という。）40条1項後段の規定による譲渡所得の非課税（以下「本件特例」という。）の承認申請（本件申請）をした。これに対して国税庁長官は、平成23年3月11日付けで、本件申請について、本件寄附が措置法施行令（平成20年政令第161号による改正前のもの。以下同じ。）25条の17第2項に規定する要件に該当しないことを理由として、これを不承認とする本件処分をした。Xは、これを不服として、本件処分の取消しを求めて出訴した。

2. 本件特例の趣旨と争点

所得税法59条1項によれば、個人が法人に対して譲渡所得の基因となる資産を贈与した場合、その個人は贈与時の時価によりその資産を譲渡したものとみなされ、譲渡所得課税がなされることになる（みなし譲渡課税）。これは、個人が保有する資産の値上がり益に対する所得課税のものを防ぐための措置であるとされる²¹⁾。しかし、この措置を例外なく適用しようとすると、公益法人等に対して公益目的のために現金以外の資産の贈与を申し出る者に対してまでみなし譲渡課税が行われることになる。そうすると、そのような税負担を嫌って公益法人等に対する寄附の申出が減少するおそれが生じる。

21) 谷口・前掲注(3)290頁。

そこで措置法40条1項は、前段において、国又は地方公共団体に対して財産が贈与された場合には、所得税法59条1項1号の適用について当該財産の贈与はなかったものとみなす旨を定めている。さらにその後段において、公益法人等に対する財産の贈与についても、一定の要件を満たし国税庁長官の承認を受けたものについては、所得税法59条1項1号の適用について当該財産の贈与はなかったものとみなす旨が定められている。そして、その要件としては、措置法施行令25条の17第2項において、「公益増進に関する要件」や「事業供用に関する要件」などが規定されている。

本件においては、「公益増進に関する要件」該当性および「事業供用に関する要件」該当性が争われたが、本判決は、「事業供用に関する要件」該当性のみを判断しているので、以下では、この点についてのみ検討することとする。

3. 裁判所の判断

(1) 本件特例の適用要件

「本件特例の適用要件は、措置法施行令25条の17第2項に定められているところ、同項2号は、当該贈与に係る財産（以下『寄附財産』という。）が、当該贈与があった日以後2年を経過する日までの期間内に、当該法人の当該事業の用に供され、又は供される見込みであること（事業供用に関する要件）をその要件の一つとして定め、所定の期間内に寄附財産が公益事業の用に直接供されることを求めている。そして、事業供用に関する要件について、措置法40条通達の9ただし書においては、株式等のように、その財産の性質上その財産を直接公益事業の用に供することができないものである場合には、各年の配当金等その財産から生ずる果実の全部が当該公益事業の用に供されるかどうかにより、当該財産が当該公益事業の用に直接供されるかどうかを判定して差し支えないものとして取り扱うこととし、この場合において、各年の配当金等の果実の全部が当該公益事業の用に供されるかどうかは、例えば、科学技術その他の学術に関する研究を行

う者に対して助成金を支給する事業を営む法人において助成金として支給されるなど、当該果実の全部が直接、かつ、継続して、当該公益事業の用に供されるかどうかにより判定することに留意するものとしている。

上記措置法40条通達の9ただし書は、株式等のように、その財産の性質上その財産を直接公益事業の用に供することができないものについても措置法40条の承認の対象から除外しないこととする一方で、事業供用に関する要件の判定について、他の財産についての判定と同様に、直接、当該公益事業の用に供されるかどうかを実質的に判定することとしており、合理的な指針であるということが出来る。」

(2) 要件該当性の判断

「原告は、本件財団の設立について認可された平成19年11月19日をもって本件寄附をしたことから、同日から2年以内の期間（平成21年11月19日まで。以下『本件期間』という。）にされた本件寄附株式に係る配当金が、本件期間内に全額助成金として支給されているかどうかを検討する。

前提事実……によれば、本件期間内にされた本件財団に対する本件寄附株式に係る配当金は、……平成20年7月1日に2500万円、平成21年7月1日に250万円の合計2750万円であったのに対し、本件期間内にされた本件財団における助成金の支給状況は、……合計1928万3200円を支給したにすぎず、その支給割合は約70%にすぎない。

なお、平成21年7月1日に平成21年度の配当金が支払われてから本件期間の終期である同年11月19日までの期間が約5か月弱しかなかったことを考慮し、仮に、平成20年度の配当金（2500万円）のみについてみたととしても、これが本件期間内に全額助成されたことはない（助成金の支給割合は約77%にすぎない。）し、また、同日経過後も含めた平成21年度全体における助成金までみたとしても、同年12月10日に6万円が支給されているにすぎず、この支給を加えたとしても、本件期間内における配当金が全額助成金として支給されているということもできない。

以上によれば、本件期間内にされた本件寄附株式に係る配当金が、本件期間内に全額助成金として支給されているということとはできないため、本件寄附株式が、本件財団の公益事業の用に直接供されたということとはできない。」

(3) 制度趣旨を踏まえた解釈の可能性

「本件特例は、公益法人等に対する贈与を行おうとする者の税負担を軽減し、民間の担う公益活動を促進しようとするものと解されるものの、所得税法59条1項1号による課税要件規定に対する例外規定に基づくものであって、これを適用するための要件として事業供用に関する要件が定められている以上、その該当性についても、法令の定めに従い厳格に判断すべきである。そして、……本件期間内にされた本件寄附株式に係る配当金が、本件期間内に全額助成金として支給されているということができない（本件寄附の時点でその見込みがあったということもできない。）以上、本件寄附について、事業供用に関する要件を満たしているということとはできない。」

4. 検 討

(1) 適用要件の解釈について

本判決によれば、事業供用に関する要件を定めた措置法施行令25条の17第2項2号は「所定の期間内に寄附財産が公益事業の用に直接供されることを求めている」とされている。ただし、株式等については、その財産の性質上、直接公益事業の用に供することができない。そのような場合については、措置法40条通達の9ただし書きにおいて「各年の配当金等その財産から生ずる果実の全部が当該公益事業の用に供されるかどうかにより、当該財産が当該公益事業の用に直接供されるかどうかを判定して差し支えない」とされている。このような通達の取扱いについて本判決は、「事業供用に関する要件の判定について、他の財産についての判定と同様に、直接、当該公益事業の用に供されるかどうかを実質的に判定することとして

おり、合理的な指針であるということが出来る。」としている。このような理解を前提として、本判決は、認定された事実によれば「本件寄附株式に係る配当金が、本件期間内に全額助成金として支給されているということとはできない」から「本件寄附株式が、本件財団の公益事業の用に直接供されたということとはできない。」と判断している。

しかしながら、この判断には疑問が残る。まず当時の同項 2 号は、「当該贈与又は遺贈に係る財産……が、当該贈与又は遺贈があった日以後 2 年を経過する日までの期間（……）内に、当該法人の当該事業の用に供され、又は供される見込みであること。」と規定されており、決して「寄附財産が公益事業の用に『直接』供されること」とはなっていないのである。それにもかかわらず本判決は、事業供用に関する要件が「寄附財産が公益事業の用に『直接』供されること」であることを前提として、措置法40条通達の 9 ただし書きを合理的な指針であると判断している。すなわち本判決は、条文上規定されていない「直接性」をその判定要素に含んでいる措置法40条通達の 9 ただし書きを「合理的な指針」とし、その指針に基づいて本事案の要件該当性を判断しているのである。しかし本判決は、「事業の用に供され」という文言を「事業の用に直接供され」と解釈する理由について全く述べていない。

それでは、なぜ「事業の用に供され」という文言を「事業の用に直接供され」と解釈できるのだろうか。この点については、同種の事案である東京高判平成12年12月21日²²⁾が参考になる。この事案は、公益法人が寄贈された株式を売却し、その代金を定期預金とした上で当該預金の利息をその公益法人の事業に係る費用に充当していたというものである。すなわち、寄附財産そのものではなく代替資産が「事業の用に供され」ていた事案である。本件特例を定める措置法施行令25条の17第2項2号かつこ書きは、寄附財産そのものではなく代替資産であっても事業供用に関する要件

22) 月報48巻6号1546頁。なお、原審（東京地判平12・5・22 税資247号730頁）の評釈として、渡辺幸則「判批」ジュリ1221号（2002年）178頁がある。

を満たすとしている。しかし、その場合には同条7項各号に規定する理由その他これらに準ずるやむを得ない理由として国税庁長官が認める理由が必要であるとしている。そのため、東京高裁は、そのようなやむを得ない理由がない寄附財産の譲渡により取得した代替資産を公益目的の事業に供しても、事業供用に関する要件は満たさないとし、本件特例の適用を認めなかった。

このように、施行令の規定上、代替資産における事業供用に関する要件は制限されている。したがって、寄附財産の場合は、当該財産そのものが事業の用に「直接」供される必要があると考える余地はあるといえる。そうすると、本判決の判断は必ずしも誤りとはいえないと思われる。しかし、そうであるならば、やはり本判決は理由づけを明確に示すべきであろう²³⁾。

(2) 制度趣旨を踏まえた解釈

さらに、原告は「本件寄附が事業供用に関する要件に該当するかどうかは、措置法40条の制度趣旨に合致するかどうかの観点から合理的かつ柔軟に解釈されるべきである」とし、「本件財団において、本件寄附株式の配当金の全額が最終的には公益事業に供されており、また、本件財団が広く社会の発展に資する活動を行っている実態を有することからすれば、本件寄附が同条の制度趣旨に合致するものであることは明らかである」と主張した。

これに対して本判決は、「本件特例は、公益法人等に対する贈与を行おうとする者の税負担を軽減し、民間の担う公益活動を促進しようとするものと解されるものの、所得税法59条1項1号による課税要件規定に対する

23) なお、現行法においては、事業供用に関する要件が措置法40条1項後段に規定され、その文言も「当該贈与又は遺贈に係る財産（……）が、当該贈与又は遺贈があつた日から2年を経過する日までの期間（……）内に、当該公益法人等の当該公益目的事業の用に直接供され、又は供される見込みであること」となっており、問題は解決されている。

例外規定に基づくものであって、これを適用するための要件として事業供用に関する要件が定められている以上、その該当性についても、法令の定めに従い厳格に判断すべきである」と述べた上で、「本件期間内にされた本件寄附株式に係る配当金が、本件期間内に全額助成金として支給されているということができない……以上、本件寄附について、事業供用に関する要件を満たしているということとはできない」と判断した。

所得税法上、個人が法人に財産を贈与した場合にみなし譲渡課税が行われることになっている以上、その課税を行わない本件特例はあくまで例外措置である。そして、その特例の規定に適用要件が明確に定められているのであれば、その文言に従って特例の適用の有無を判断するのが原則である。その意味で、要件該当性について「法令の定めに従い厳格に判断すべきである」と述べる本判決は妥当であると思われる。しかし、そのように述べるのであれば、当時の法令には定められていない「直接性」を用いて要件該当性を判断した点について、その理由づけを示すべきであろう。

5. 小 括

このように、本判決は、納税者による「規定の趣旨」を根拠とする課税減免規定の拡張解釈の主張を認めなかったばかりか、当該規定の限定解釈を行った。すなわち、「(措置法施行令25条の17第2項) 2号は……所定の期間内に寄附財産が公益事業の用に直接供されることを求めている」と同号の文言を限定的に理解した上で、本件株式の要件該当性を判断したのである。前述したとおり、同号全体の規定ぶりを総合的に勘案すれば、そのように読めなくもない。しかし、これは規定全体の構造を勘案した解釈であるから、厳密には文理解釈ではない。そして、そのような解釈によって課税減免規定の要件を限定しているのであるから、それを示す理由づけを明らかにする必要があるはずである。本判決は、原告が主張する「制度趣旨を踏まえた柔軟な解釈」の可能性を、「法令の定めに従い厳格に判断すべきである」という理由で否定している。本判決がそのようにいうのであれ

ば、尚更、このような限定解釈の理由を示すべきであろう。

それでは、本判決はなぜこのような解釈を行ったのであろうか。その理由を推察するに、本件規定が課税減免規定であるから、その解釈はより制限的に行わないといけないという考え方が背景にあるのではないだろうか。すなわち、課税減免規定は本来税負担が生じるはずの取引等を一定の政策目的をもって特例的に税負担を減免するものであるから、当該規定の解釈を限定的にしないと課税の公平が害されるといった懸念である。実際に、本判決は「本件特例は、所得税法59条1項1号による課税要件規定に対する例外規定に基づくものであり、公益性を担保し、租税負担の公平な負担を図る観点からは、措置法施行令25条の17第2項において定められている要件の解釈も厳格にすべきである。」と述べている。

このように、課税減免規定については、限定的な解釈をすべきであるとする裁判例は、このほかにも散見される。たとえば、仙台高判昭和50年1月22日²⁴⁾は、「……租税法律主義の原則からいつても、租税法規ことに課税要件規定は狭義に厳格になされなければならないことは異論のないところであろうが、租税法規における非課税要件規定は、課税要件規定を原則的規定とすると、これに対する例外的規定としての地位にあるものと理解され、実質的にも非課税要件規定は、それが課税要件規定とは異なる何らかの財政、経済政策的配慮から定立されるものであるが故に、課税要件規定が実現維持しようとする租税負担の公平等の理念に対して何らかの意味におけるいわゆる阻害的な影響を及ぼすものであることからして、租税法規の解釈適用における前記の狭義性、厳格性の要請は、非課税要件規定の解釈適用において一層強調されてしかるべきだからである。」と判示している。しかし、租税法規の文言を「狭義」に解釈することと、「厳格」に解釈することは全く別である。それどころか、課税減免規定を「狭義」に解釈することは、通常の課税要件規定を「拡張」解釈することと同義であ

24) 行集26巻1号3頁。なお、この判決は、最判昭和53年7月18日（訟月24巻12号2696頁）によって支持されている。

り、租税法律主義の趣旨に反し極めて問題である²⁵⁾。

そもそも租税法律主義は、歴史的には国王による恣意的な課税から国民を保護することを目的としてきた²⁶⁾。そのため、租税法律主義は、国民にとって不利益な課税上の取扱いについて法律で定めることを求めていると捉えることができる。そうすると、課税減免規定を拡張解釈することは、国民にとって不利益な課税上の取扱いには当たらない。

それでは、納税者が課税減免規定の拡張解釈を求めた場合、その主張は認められるのであろうか。そこで以下では、タックスヘイブン対策税制の適用除外規定の適用の有無が争われた事案をみていくことにする。

四 タックスヘイブン対策税制の適用除外規定の適用の有無が争われた事案（東京地判平成24年7月20日）

1. 事実の概要

X社（第3事件原告）は、カメラ用フラッシュユニットの製造、精密プレス板金等を業とする株式会社であり、P1（第1事件原告）及びP2（第2事件原告）は、平成17年中において、いずれも同社の役員を務めていた。またB社は、平成4年9月にX社により設立された、香港を本店所在地とする外国法人であり、平成17年12月期終了時において、X社はB社の発行済株式総数の98%の株式を保有し、P1及びP2は、それぞれ同社の発行済株式総数の1%の株式を保有していた。そして、B社の平成17年12月期の所得に対して課される香港における租税の負担割合は25%以下であった。

X社は、平成18年12月期の法人税について確定申告を行ったが、所轄税務署長から、租税特別措置法（平成18年法律第10号による改正前のもの。以下「措置法」という。）66条の6第1項に規定するタックスヘイブン対策税制を適用し、B社に係る同項所定の課税対象留保金額に相当する金額をX社

25) 谷口・前掲注(3)41頁以下参照。

26) 金子・前掲注(1)73頁。

の益金の額に算入すべきであるとして更正処分等を受けた。また P1 及び P2 も、平成18年分の所得税についてそれぞれ確定申告を行ったが、所轄税務署長から措置法40条の4第1項に規定するタックスヘイブン対策税制を適用し、B社に係る同項所定の課税対象留保金額に相当する金額を P1 及び P2 の雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入すべきであるとして更正処分等を受けた。

これに対して、原告らは、B社の「主たる事業」が「主として」本店所在地国である香港で行われており、タックスヘイブン対策税制の適用除外要件として措置法40条の4及び66条の6（以下、これらの規定を併せて「本件各規定」という。）の各4項2号が定める「所在地国基準」を満たしている等の理由から、本件更正処分等の取消しを求めて出訴した。

2. 争 点

タックスヘイブン対策税制は、タックスヘイブンを利用した租税回避の防止を目的とするものである。そのため、外国子会社とその所在地国（タックスヘイブン）において適正な事業活動を行っている場合には、この制度を適用する必要はないと考えられる²⁷⁾。そこで、本件各規定の第3項（当時4項）には、当該制度の適用除外要件が定められており、①非特定事業基準、②実体基準、③管理支配基準および④非関連者基準（主たる事業が卸売業等である場合）または所在地国基準（主たる事業が卸売業等以外の事業である場合）のすべてを満たす必要があるとされている。

本件においては、所在地国基準の要件該当性が問題となった。すなわち、具体的には、B社が「主たる事業」を「主として」香港で行っているのが争点となり、その前提としてB社の「主たる事業」が何かという点も争われた。

27) 金子・前掲注(1)526頁参照。

3. 裁判所の判断

(1) 「主たる事業」の判断基準について

「いわゆるタックスヘイブン対策税制（外国子会社合算税制）について定めている本件各規定の各 4 項は、特定外国子会社等が行う『主たる事業』が何かによって異なる適用除外要件を定めている。すなわち、当該特定外国子会社等の営む『主たる事業』が本件各規定の各 4 項 1 号に定める卸売業等……に該当する場合には、『非関連者基準』……により、また、特定外国子会社等が行う『主たる事業』が卸売業等以外の事業である場合には、『所在地国基準』……により、それぞれタックスヘイブン対策税制の適用が除外されるか否かの判断をすることになっている。

そこで、B社が、本件各規定の各 4 項の適用除外要件を満たすか否かを判断するに当たっては、まず『主たる事業』が何かを判断する基準が問題となるところ、……特定外国子会社等の営む事業が……いずれに該当するかは、措置法通達66の6—17が『原則として日本標準産業分類（総務省）の分類を基準として判定する』と定めている。

そして、日本標準産業分類（総務省）は、統計調査の結果を産業別に表示する場合の統計基準として、多岐にわたる経済活動を分類し、産業構造の変化に応じて繰り返し改定がなされ、一般の社会通念を反映したものとして我が国において広く用いられているものであるから、これを 1 つの基準として本件各規定各 4 項の『主たる事業』を判断することには十分な客観性、合理性があるというべきである。

日本標準産業分類は、製造業とは、新たな製品の製造加工を行い、かつ、自ら製造した新たな製品を主として卸売りする業務を行う事業をいうとしている……。そうすると、特定外国子会社等が、その主たる事業として、自ら新たな製品の製造加工を行い、それを販売して利益を得る事業を行っている場合には、その主たる事業は製造業であるとして、『所在地国基準』が適用されると解するのが相当である。」

(2) B社の「主たる事業」について

「原告らは、C社が実質的にB社の自社工場としての役割を果たしていることについて自認しているのであって、これらによると、B社の『主たる事業』は、C社との来料加工契約により、C社をいわばB社の自社工場ないし自社の一部門として、B社の責任と負担においてカメラ用フラッシュユニット等の製造を行い、これを販売して利益を得ることにあると行うべきであって、B社の『主たる事業』は製造業であると認められる。」

(3) B社が製造業を「主として」香港で行っているかについて

「製造業における本質的な行為である製品の製造行為を事業として遂行するためには、工場建物や機械設備を確保して管理すると共に、原材料や労働力を継続的に確保し、人事・労務管理や品質管理に加え、製造コストの低減などの財務管理をなすことが不可欠である。そうすると、特定外国子会社等が製造業を『主として』本店所在地国で行っているか否かを判断するに当たっては、当該会社の工場建物や機械設備の確保・管理、原材料や労働力等の確保、人事・労務管理、品質管理や財務管理などの状況を総合的に勘案して、社会通念に照らし実質的に判断するのが相当である。」

「B社は、自社工場の役割を果たしているC社が所在する中国において、製造業の本質的部分である製造行為を行い、B社の資本の多くを同地に投下し、中国の経済と密接に関連して事業活動を行っていたと認められるのであって、B社がその『主たる事業』である製造業を『主として』行っていた場所は、本店所在地国である香港ではなく、C社が所在する中国であるというべきである。」

(4) 制度趣旨を踏まえた適用除外規定の解釈の可能性

「タックスヘイブン対策税制の適用除外規定は、単に海外において経済的合理性のある企業活動を行う企業について適用除外を認めているのではなく、特定外国子会社等の『主たる事業』を『主として』本店所在地国で

行っている場合に、所在地国における事業活動が正常なものとして経済的合理性を有すると判断するという手法を採用しているのであるから、このようなタックスヘイブン対策税制の適用除外要件を充足していないにもかかわらず、適用除外を認めることは、租税法律主義に反し法的安定性や課税の公平性に反することになりかねないのであって、採用することができない。」

4. 検 討

(1) B社が「主たる事業」を「主として」香港で行っているかについてまず、本判決は、「主たる事業」の判断基準を示した上で、上記3(2)のような判断を下して、B社の「主たる事業」は製造業であると認定した。この判断は、タックスヘイブン対策税制に関する従来裁判例の枠組みと同様のものと思われる。

そして、本判決は、「本店所在地国において資本投下を行い、その地の経済と密接に関連して事業活動を行っている場合には、その地に所在していることにつき十分な経済的合理性が推認し得るという考え方にに基づき、ある特定の事業にとってその中核となる行為、すなわち製造業であれば製造という当該事業の本質的な行為が『主として』本店所在地国で行われていれば、当該特定外国子会社等はその地に存在することに経済的合理性が認められると解するものである。」と述べている。すなわち、「所在地国基準」該当性は、「事業の本質的な行為」が「主として」本店所在地国で行われているか否かで判断されるということである。その上で本判決は、上記3(3)のような判断を下している。

これに対して、原告らは、「企業の行った事業活動の成果は付加価値となって現れるから、『主として』事業活動を行っている場所は、付加価値を多く生み出している場所をいうと解すべきである」と主張した。その上で、B社が香港において中国よりも多くの付加価値を生み出している点や香港の経済と密接に関連して事業活動を行っている点を挙げ、「B社は、

……『主として』香港において事業を行っているということができると主張した。

しかし、本判決は、「法は、タックスヘイブン対策税制の適用除外要件である『所在地国基準』を検討する際の手法として、特定外国子会社等の『主たる事業』を『主として』本店所在地国で行っている場合に、本店所在地国における事業活動が正常なものとして経済的合理性を有すると判断するという手法を採用しているのであるから、『主たる事業』の内容に応じて、その本質的な行為を『主として』行っている場所を判断することは、法の文言やその趣旨に沿った合理的な手法であり、租税要件の解釈の明確性や法的安定性の見地からも肯認されるべきである」と述べて、原告の主張を退けている。「『主として』事業活動を行っている場所は、付加価値を多く生み出している場所」という原告の主張は、一般的な用語法からは若干乖離していると思われるので、本判決の判断は妥当なものと思われる。

(2) 制度趣旨を踏まえた適用除外規定の解釈の可能性

また、原告らは、「タックスヘイブン対策税制は、税負担の不当な軽減や租税回避行為の防止を目的とする政策目的税制であるところ、X社がB社を香港に設立し、香港において事業活動を行うことは十分な経済合理性を有しており、租税回避を行った事実のないB社については、本件各規定の各1項の『適用対象留保金額（中略）を有する場合』との文言を限定解釈すべき」と主張した。

しかし、本判決は、「タックスヘイブン対策税制の適用除外規定は、単に海外において経済的合理性のある企業活動を行う企業について適用除外を認めているのではな（い）」とした上で、「タックスヘイブン対策税制の適用除外要件を充足していないにもかかわらず、適用除外を認めることは、租税法律主義に反し法的安定性や課税の公平性に反することになりかねない」として、原告らの主張を退けている。

このような原告の主張は、過去の同種の事案においても、納税者側から多く主張されてきた²⁸⁾。これに対して裁判所は、この主張をことごとく退けている。その理由として、例えば東京地判平成21年5月28日は、「租税法規は、多数の納税者間の税負担の公平を図る観点から、法的安定性の要請が強く働くから、その解釈は、原則として文理解釈によるべきであり、文理解釈によっては規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合にはじめて、規定の趣旨・目的に照らしてその意味内容を明らかにする目的的解釈（ママ）が行われるべきであって、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うべきではないと解される」と述べている。これに加えて名古屋地判平成23年9月29日は、「原告らの主張は、要するに措置法の条文にはない要件を付加して租税法規の適用範囲を限定すべきであるというものであり、さらに、……経済的合理性がある場合という要件自体が極めて不明確なものであって、同項が客観的に明確な類型化を図った趣旨を没却し、課税執行面における安定性を著しく害することになる。」と述べている。本判決も同様に解しているものと思われる。

このように、タックスハイブン対策税制の適用除外要件をめぐる裁判所の判断は、その前提として税負担の公平と法的安定性の要請が結び付けられている。そして、そのために租税法規の解釈は文理解釈でなければならないとされている。このような裁判所の判断は、概ね妥当な判断であるように思われる。なぜなら、もし本件原告の主張を認めた場合、本件各規定が定める適用除外要件を満たさなくてもタックスハイブン対策税制が適用除外となるケースが存在することになり、その適用除外となるケースの明確な線引きができなくなるためである。これは、納税者にとっても予測可能性を害する結果となる。そのため、タックスハイブン対策税制の制度趣旨を踏まえて適用除外要件を拡張する解釈は認められないと解さざるを得

28) 大阪高判平成24年7月20日判例集未登載、名古屋地判平成23年9月29日税資261号順号11774、東京地判平成21年5月28日月報57巻1号30頁、東京地判平成20年10月3日月報55巻7号2574頁、東京地判平成20年8月28日判時2023号13頁等参照。

ないだろう。

5. 小 括

この事案において原告は、適用除外要件を満たしている旨の主張を行う傍ら、現地法人が当地で事業活動を行うことは十分経済合理性を有しているから、条文上の要件を満たしていないとしてもタックスヘイブン対策税制を適用すべきでない旨の主張を行った。これに対して、本判決は「タックスヘイブン対策税制の適用除外要件を充足していないにもかかわらず、適用除外を認めることは、租税法律主義に反し法的安定性や課税の公平性に反することになりかねない」と述べ、原告の主張を退けた。

このように、裁判所は、課税減免規定の解釈を行うに当たっては、税負担の公平と法的安定性を重視しているようである。そして、法的安定性は、租税法律主義から要請されるものであるから、それを否定することはできないと思われる。

これに対して、同様のケースにおいて過去、税負担の公平のみが重視されたケースがあった。それは、いわゆる外国税額控除余裕枠彼此流用事件の最判平成17年12月19日²⁹⁾である。この最高裁判決は、「外国税額控除の制度は、……同一の所得に対する国際的二重課税を排斥し、かつ、事業活動に対する税制の中立性を確保しようとする政策目的に基づく制度である。」と、その制度趣旨に触れた上で、「本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法69条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されない」と述べている。形式的には適用要件を満たしているにもかかわらず、「制度の趣旨に反し、制度の濫用に当たる」という理由で制度の適用を認めないのは、法的安定性や予測可能性を

29) 民集59巻10号2964頁。この事件の評釈としては、吉村政穂「判批」判時1937号（2006年）184頁、杉原則彦「判批」曹時58巻6号（2006年）1981頁、谷口勢津夫「判批」民商135巻6号（2007年）1077頁、本庄資「判批」ジュリ1336号（2007年）141頁等がある。

著しく害するものである³⁰⁾。それでも最高裁が課税処分を認めた理由は、「税負担の公平」である。すなわち、この最高裁判決においては、法的安定性や予測可能性を多少ないがしろにしたとしても「税負担の公平」が重要であると考えられているようである。

はたして、「税負担の公平」は、租税法規の解釈においてどのように考慮されるべきなのであろうか。本稿のまとめとして、以下検討していくことにする。

五 むすびに代えて

これまでみてきたように、課税減免規定の解釈が問題となった裁判において「税負担の公平」が重視されるのは、租税に対価性がなく法律に基づ

30) この点に関連して、杉原則彦氏は次のように述べている。

「租税法律主義は、租税の賦課徴収が、法律の根拠に基づき、法律に従って行われなければならないとする原則であり、私人にとって将来の予測を可能にし、法的安定を確保することを目的とするものである。そうすると、租税法規が適用されて租税の賦課徴収がされるべき事案であること、あるいは、租税の減免を認める租税法規が適用されるべき事案でないことが、関係者に明らかな場合であるならば、租税法規を適用して租税を賦課徴収すること、あるいは、租税の減免を認める租税法規を適用しないこととしても、租税法律主義の問題は生じないと考えられる。

……外国税額控除について定める法人税法の規定の文言に形式的には合致するものの、当該事案に当該規定の適用を肯定するとそのような規定が設けられた趣旨に反することが明らかであり、そのことを関係者も十分に認識している場合について、その適用を認めないことは、租税法律主義の問題を来すものではないといえることができる。」(杉原・前掲注(26)1989頁以下)。

すなわち、納税者が課税減免規定を濫用している認識があれば、特段の濫用防止規定が存在しなくても、課税減免規定の適用を認めないこととしても、予測可能性を害したことにはならないという主張である。しかし、このような主張は到底受け入れられない。たとえば、納税者が課税減免規定を濫用し、その認識があったとしても、濫用防止規定が存在していなければ、納税者において課税減免規定が適用されないという予測はできないからである。つまり、納税者における税負担の予測可能性は、租税法規によってのみ担保されるのであるから、濫用防止規定が存在しない場合における課税減免規定の不適用は許されない。

いて一方的に課されるものであるから、税負担は国民の間に公平に配分されなければならないという租税平等主義（租税公平主義）が、憲法14条1項の平等原則より導き出されるからである³¹⁾。そして、税負担の公平な配分については、各人の経済的負担能力に応じて配分することが租税平等主義に適うとされ、このような税負担の配分原則は応能負担原則とよばれている。

このような租税平等主義は、租税立法において当然に考慮される。すなわち、たとえば特定の地域に居住する者のみ税負担を加重するというような租税立法がなされた場合、それは不合理な差別を構成するものとして租税平等主義違反となり、無効である³²⁾。ただし、租税立法に関しては、立法者への広範な裁量が認められており（最大判昭和60年3月27日³³⁾）、必ずしも平等といえないようなケースにおいても「不合理な差別ではない」と判断されることがある。

さらに、租税平等主義は、税法の執行段階においても考慮される。たとえば、「ある所得について日本中の税務署が（法律の解釈を誤って）非課税としている場合に、ある納税者だけが（正しい法律の解釈に基づいて）課税扱いとされた。」というケースでは平等原則違反として違法と取り扱われる可能性が高いとされる³⁴⁾。これは、租税法律主義の具体的内容の一つとされる合法性の原則の例外として理解されている³⁵⁾。ただし、逆のケース、すなわち、ある所得について日本中の税務署が（法律の解釈を誤って）課税扱いとしている場合に、平等原則を理由にある納税者についても課税扱いとすることができるかという点については、否定されなければならない。これは、完全な租税法律主義違反であり、絶対に許されない

31) 金子・前掲注(1)81頁、谷口・前掲注(3)17頁。

32) 金子・前掲注(1)83頁。

33) 民集39巻2号247頁。

34) 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣（2007年）61頁以下。

35) 谷口・前掲注(3)77頁。

ものである。

このようにみていくと、租税法規の解釈において「税負担の公平」が問題となる場合というのは、税法の執行段階における租税平等主義の適用の問題であるといえよう。そして、それは合法性の原則の例外として位置付けられるものであるから、「税負担の公平」という観点のみを理由に、租税法規の文理を越えた解釈を行って課税を認めることは許されないと思われる。

また、租税回避防止規定に用いられることの多い不確定概念については、当該規定の立法趣旨に「税負担の公平」が掲げられることがある。不確定概念は文理解釈だけではその意味内容を確定することが難しいため、規定の趣旨を踏まえた解釈が認められうる。しかし、そのような場合にも納税者の予測可能性がないがしろにされてはならない。なぜなら、それは租税法律主義の重要な意義に含まれるからである。課税扱いとなる場面において租税法律主義と租税平等主義が相反する場合に、租税法律主義が優先するのは前述したとおりである。したがって、「税負担の公平」が当該規定の趣旨であったとしても、「納税者の予測可能性」を害するような解釈は慎まなければならないと思われる。

【付記】 本稿脱稿後、校正段階において、日本税法学会関西地区研究会にて本稿の内容について発表する機会を得た。その際、田中治教授や谷口勢津夫教授をはじめ、数多くの先生方から貴重な御示唆を賜ることができた。記して御礼申し上げる。